

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS CONTÁBEIS**

FERNANDO NORONHA DA SILVA

**DEMONSTRAÇÃO DE UMA APROPRIAÇÃO DE CUSTOS
NO SETOR SUPERMERCADISTA: UM ESTUDO DE CASO
EM UM SUPERMERCADO DA GRANDE FLORIANÓPOLIS**

Florianópolis, 2007

FERNANDO NORONHA DA SILVA

**DEMONSTRAÇÃO DE UMA APROPRIAÇÃO DE CUSTOS
NO SETOR SUPERMERCADISTA: UM ESTUDO DE CASO
EM UM SUPERMERCADO DA GRANDE FLORIANÓPOLIS**

Monografia apresentada á Universidade Federal
Santa Catarina como um dos pré-requisitos para
obtenção do grau de bacharel em Ciências
Contábeis.

Orientadora: Professora Eleonora Milano Falcão
Vieira.

Co-orientador: Professor Sérgio Marian

TERMO DE APROVAÇÃO

FERNANDO NORONHA DA SILVA

DEMONSTRAÇÃO DE UMA APROPRIAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR SUPERMERCADISTA: UM ESTUDO DE CASO EM UM SUPERMERCADO DA GRANDE FLORIANÓPOLIS

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

Compuseram a banca:

Prof^ª. Eleonora Milano Falcão Vieira, Dra. (orientadora)
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Prof^º. Sérgio Marian (co-orientador)
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Prof^ª. Maria Denize Henrique Casagrande, Dra.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Florianópolis, julho de 2007

Prof^ª. Elisete Dahmer Pfitscher
Cordenadora de Monografia do CCN

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, por me conceder o privilégio de estar concluindo mais uma etapa em minha vida.

Meus pais, Hélio e Vera, que sempre me apoiaram durante a jornada acadêmica, sempre me motivando a ir mais além, sem dúvida são eles a minha maior fonte de inspiração nos estudos e na vida.

Agradeço aos professores que me orientaram na elaboração deste trabalho, professora Eleonora Milano Falcão Vieira e em especial ao professor Sérgio Marian, pela sua paciência e empenho demonstrados durante o período de orientação, principalmente no início da pesquisa quando precisei definir uma linha de trabalho.

Ao proprietário do supermercado, que abriu as portas do seu estabelecimento para que fosse realizado este estudo, sendo sempre atencioso e prestativo ao me fornecer as informações necessárias a elaboração da pesquisa.

Meus colegas de classe, que estiveram ao meu lado por mais de 4 anos e me proporcionaram momentos especiais que ficarão na lembrança, pelas amizades feitas e períodos de reclamações excessivas, principalmente nos finais de semestres.

A empresa onde trabalho, assim como meus companheiros de setor, que me auxiliaram com paciência nos momentos em que precisei deles, muitas vezes tendo que me liberar de minhas obrigações para que pudesse concluir este estudo dentro do prazo.

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS

RESUMO

1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	10
1.2 OBJETIVOS.....	11
1.3 JUSTIFICATIVA.....	12
1.4 METODOLOGIA.....	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	14
2.1 ORIGEM DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	14
2.2 A CONTABILIDADE FINANCEIRA, DE CUSTOS E GERENCIAL.....	15
2.3 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	17
2.3.1 Contador de Custos.....	19
2.4 TERMINOLOGIAS UTILIZADAS NA CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	19
2.4.1 Custos, Despesas e Gastos.....	20
2.4.2 Classificação dos Custos.....	20
2.4.3 Outros Conceitos Utilizados.....	22
2.5 IMPORTÂNCIA DOS SISTEMAS DE CUSTEIO NAS EMPRESAS.....	22
2.6 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	23
2.6.1 Custeio por Absorção.....	23
2.6.2 Custeio Direto ou Variável.....	25
2.6.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	26
2.7 APRESENTAÇÃO DO SETOR SUPERMERCADISTA.....	27
2.7.1 Tendências Gerais.....	29
3 ESTUDO DE CASO.....	30
3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA.....	30
3.1.1 Histórico do Supermercado Gêmeos.....	30
3.2 BENS E ESTRUTURA FÍSICA.....	31

3.3 RECEITAS.....	32
3.3.1 Pontos comerciais.....	32
3.4 CLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS.....	33
3.4.1 Formas de recebimento.....	34
3.4.1.1 Ticket, cartões de crédito e cartão gêmeos.....	34
3.4.1.2 Devedores duvidosos.....	35
3.5 EVIDENCIAÇÃO DOS SETORES.....	35
3.5.1 Frente de caixa.....	36
3.5.1.1 Dificuldades de alocação dos custos.....	36
3.5.1.2 Variações de caixa.....	37
3.5.2 Setor administrativo-financeiro.....	37
3.5.2.1 Tributos diversos.....	38
3.5.3 Setor de Verduras.....	38
3.5.3.1 Rotatividade e perdas.....	39
3.5.4 Setor de Loja.....	39
3.5.4.1 Custos e margem de lucro.....	40
3.5.4.2 Controle de estoques.....	40
3.5.5 Setor de Açougue.....	41
3.5.5.1 Custo-benefício.....	41
3.5.5.2 Perdas.....	42
3.5.6 Setor de Padaria.....	42
3.5.6.1 Controle de custos.....	43
3.5.7 Depósito.....	44
3.5.7.1 Critério de avaliação de estoques.....	45
3.5.7.2 Deterioração de mercadorias.....	46
3.6 OUTRAS DESPESAS.....	46
3.6.1 Serviços terceirizados.....	46
3.6.2 Depreciação de imóveis e equipamentos.....	47
3.6.3 Bens em comodato.....	48
3.6.4 Materiais de uso e consumo.....	49
3.6.5 Gastos com propaganda.....	49
3.7 RESUMO	50

4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....	51
---	-----------

REFERÊNCIAS.....	52
-------------------------	-----------

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Diferenças entre a Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial.....	16
Quadro 2 - Estrutura Física do Supermercado.....	32
Quadro 3 - Controle diário de despesas com cartão de crédito e ticket.....	36

RESUMO

O objetivo geral do presente estudo consiste na demonstração de como é realizada a apropriação de custos e despesas de uma empresa do setor supermercadista, com o intuito de concluirmos se os métodos adotados pela empresa em estudo estão de acordo com os aplicados pela contabilidade de custos. A justificativa da pesquisa é a necessidade de conhecermos melhor este setor que vem crescendo muito nos últimos anos, como também conhecer as particularidades do funcionamento deste tipo de empresa. A metodologia utilizada para obtenção dos dados foi a realização de entrevistas junto ao proprietário do estabelecimento. Primeiramente realizou-se uma abordagem teórica sobre a contabilidade de custos, a fim de familiarizar o leitor com algumas terminologias adotadas na contabilidade de custos. Ao adentrar no estudo de caso, foi demonstrado como se comportam os custos e despesas de cada seção do supermercado, como também quais deles podem ser direcionados a determinada seção. Por fim, apresentou-se as conclusões e recomendações sobre a pesquisa realizada.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos, setor supermercadista, custos.

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo serão abordadas as considerações iniciais em torno da pesquisa desenvolvida, a fim de propiciar uma visão mais ampla sobre o trabalho. Assim, primeiramente, apresenta-se o tema e problema, seguidos pelos objetivos gerais e objetivos específicos. Logo após teremos a justificativa a qual foi escolhido o presente tema, assim como a sua metodologia de pesquisa.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A Contabilidade de Custos se originou da Contabilidade Financeira, tendo como finalidade a avaliação de estoques na indústria, porém com o passar dos anos a contabilidade de custos teve que passar por adaptações para servir como ferramenta a todos os setores, e não somente o industrial.

No atual contexto empresarial, são necessárias informações de custos cada vez mais detalhadas e fidedignas. Assim sendo, as empresas estão se dedicando à melhoria de alguns aspectos críticos, tais como: melhor desempenho de produtos e processos, maior atenção às exigências do mercado, melhor gestão estratégica e operacional de suas áreas de responsabilidade, entre outros.

Com a alta competitividade no mercado atual, há um constante crescimento na procura por serviços cada vez mais especializados, o cliente quer sempre mais qualidade sem que isso implique em um maior gasto, resultando na redução da margem de lucro. Tal fator leva as empresas a uma necessidade de estarem sempre à procura das melhores estratégias para gerenciar seus gastos.

A contabilidade gerencial, juntamente com a contabilidade de custos, tem um papel fundamental na gestão dos custos, seja no envio de informações da contabilidade de custos para a definição do preço de venda ou através dos relatórios da contabilidade gerencial, que são muito eficientes na tomada de decisão.

A correta implantação de um sistema de custos é um ponto necessário para a sobrevivência das empresas no mercado competitivo em que vivemos atualmente, pois preços competitivos e qualidade do produto/serviço são fatores essenciais para atrair os clientes,

porém a empresa precisa realizá-los a um baixo custo. Uma empresa sem um sistema de custos provavelmente passará por sérios problemas relacionados a venda de seus produtos, como por exemplo: erro na estipulação do preço de venda, fazendo com que haja uma queda significativa nas vendas ou que não proporcione o retorno esperado para cumprir com suas obrigações.

Apesar de algumas empresas do setor varejista já adotarem um sistema de custos, é provável que o mesmo não seja adequado a elas, devido ao fato de que a maioria dos sistemas de custos utilizados ainda possuem características dos antigos sistemas destinados as indústrias.

Diante deste contexto, o presente estudo procura demonstrar as implicações adotadas a este tema no setor supermercadista, abordando sua importância para a sobrevivência da empresa no mercado, assim como o papel dos custos neste processo e sua posterior análise. Sendo assim, o presente estudo tem a finalidade de responder o seguinte problema: *Como efetivamente funcionam os controles de custos no setor supermercadista?*

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral desse estudo consiste em demonstrar como é realizada a apropriação dos custos em uma empresa do setor supermercadista, como também verificar se os controles de custos são efetivamente utilizados.

Para obter êxito no objetivo geral, buscam-se os seguintes objetivos específicos:

- caracterizar o setor supermercadista;
- demonstrar o comportamento dos custos e despesas num supermercado;
- demonstrar como os custos são alocados aos produtos através de um estudo de caso num supermercado.

1.3 JUSTIFICATIVA

Devido a crescente competitividade no mercado atual, as empresas necessitam de um aumento em sua eficiência nos serviços prestados aos seus clientes, fazendo que este aumento ocorra de forma a não prejudicar a empresa financeiramente, mas para isso é necessária a presença de um sistema integrado de custos a fim de minimizar os erros e tornar as informações mais precisas e confiáveis.

A minimização de custos em uma empresa, não pode ser realizada apenas com base em conhecimentos teóricos, mas também apoiados por um sistema integrado de custos, possibilitando que os gestores visualizem em quais departamentos ou setores poderá ocorrer uma redução dos custos e também para poder melhorar o gerenciamento dos mesmos.

A empresa que gerenciar mais eficientemente seus custos tende a adquirir uma maior vantagem competitiva no mercado, pois terá mais facilidade ao elaborar uma estratégia para a formação do preço de venda de seus produtos ou serviços. Padoveze (2000, p.309) afirma que “para a formação do preço é necessário um cálculo em cima dos custos, pois através deles podemos ter um padrão de referência para análises comparativas”.

Por ser um fator-chave para o sucesso da gestão empresarial, a contabilidade de custos possui uma grande importância como ferramenta de estudo, sendo que a mesma possui diferentes abordagens em sua classificação, como os métodos de custeio, objeto fundamental neste estudo sobre uma empresa do setor varejista.

Crepaldi (2002, p.13) conceitua a contabilidade de custos como “uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos ou serviços”. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões. Fazendo assim com que a contabilidade de custos se torne muito importante para decisões gerenciais.

Sendo assim, a presente pesquisa visa evidenciar as formas de controle de custos de uma empresa supermercadista, com o intuito de constatar se os métodos aplicados estão de acordo com os métodos estipulados pela contabilidade de custos. Sendo que este setor possui algumas dificuldades em relação a mensuração dos seus custos devido a grande diversidade de produtos e serviços.

1.4 METODOLOGIA

Cervo e Bervian (1983) afirmam que o homem não age diretamente sobre as coisas. Sempre há um intermediário, um instrumento entre ele e seus atos. Sendo que não é possível fazer um trabalho científico sem conhecer seus instrumentos, sendo estes uma série de termos, conceitos e processos metodológicos que devem ser seguidos.

A pesquisa é definida ainda por Cervo e Bervian (1983) como uma atividade científica voltada para a solução de problemas. Seu principal objetivo é chegar a respostas para perguntas, através da utilização de processos científicos.

Esta pesquisa, quanto aos seus objetivos, pode ser classificada como descritiva. Gil (1991) afirma que as pesquisas têm como principal objetivo o estabelecimento de variáveis, onde suas características mais importantes serão utilizadas na coleta de dados, este método é o mais utilizado pelos pesquisadores.

Com a finalidade de chegar a resultados satisfatórios, será realizado um estudo de caso. Cervo e Bervian (1983) caracterizam estudo de caso como uma pesquisa sobre determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade para examinar aspectos variados de sua vida. É um estudo profundo de determinado tema a fim de um detalhado conhecimento.

O estudo de caso será realizado em um supermercado, localizado na Grande Florianópolis, através de um estudo exploratório com entrevistas junto ao proprietário do mesmo, por nele estarem concentradas as informações mais importantes relacionadas ao gerenciamento do estabelecimento, bem como seus custos, principal objeto de estudo nessa pesquisa.

Esta pesquisa também é classificada como quantitativa e qualitativa. Sendo esta capaz de descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação entre as variáveis, além contribuir no processo de mudança de um grupo e possibilitar o entendimento das particularidades de uma empresa ou indivíduo (GIL, 1991).

Dessa forma, o trabalho é classificado como uma pesquisa exploratória, de caráter quantitativo e qualitativo, desenvolvido por um estudo de caso. Porém é preciso mencionar as limitações deste trabalho. Por ser realizado através de estudo de caso, o acadêmico deve se limitar a analisar somente os fatores referentes a empresa estudada neste caso, pois cada empresa tem suas particularidades. Deve-se evitar a generalização desse estudo para com outras empresas do mesmo setor, antes de se avaliar as diferenças estruturais que possam induzir a conclusões equivocadas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente capítulo apresenta os conceitos necessários sobre custos para que se prossiga ao estudo de caso. Conceitos estes sobre as diversas áreas da contabilidade, como contabilidade de custos, contabilidade financeira e contabilidade gerencial. Serão abordados também neste capítulo os métodos de custeio mais utilizados na contabilidade de custos.

2.1 ORIGEM DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos teve sua origem na era mercantilista, no século XVIII, e utiliza como principal fonte de dados a Contabilidade Geral ou Financeira. Sua origem foi dada devido a grande necessidade de avaliação de estoques nas indústrias, problema pelo qual as empresas mercantis não passavam na época. Porém, com o passar dos anos, a concorrência foi ficando cada vez mais acirrada, fazendo com que os administradores necessitassem de um maior conhecimento sobre os fatores de produção de uma empresa, para que dispusessem sempre das informações mais próximas da realidade de sua empresa.

Segundo Santos (1990, p.17), as informações provindas da Contabilidade de Custos foram ganhando maior importância como ferramenta de auxílio a administração com o passar dos anos, devido ao grande crescimento das indústrias e de seus sistemas cada vez mais complexos.

A Contabilidade, porém, possui três áreas distintas, que são: Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, e que devem ser estudadas diferentemente, mesmo sendo elas compatíveis entre si. Quando nos deparamos com as expressões Contabilidade de Custos, Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial surgem dúvidas quanto a diferença entre elas, como surgiram e qual a contribuição que podem trazer para a empresa. Através de uma análise histórica sobre elas, são esclarecidas essas e outras dúvidas, nos dando uma visão mais ampla dos conceitos em questão.

2.2 A CONTABILIDADE FINANCEIRA, DE CUSTOS E GERENCIAL

A contabilidade, como qualquer outra ciência, possui diversas ramificações, porém é preciso evidenciar neste trabalho suas principais áreas, para um posterior entendimento, são elas: Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial.

O objetivo principal da Contabilidade Financeira é coletar os dados das informações econômico-financeiras que afetam o patrimônio da empresa, classificá-los e registrá-los, fornecendo informações em forma de relatórios para os usuários externos, como bancos e investidores. Porém, quando a Contabilidade Financeira surgiu na era mercantilista, o processo de levantamento dos dados, relativos aos custos, eram mais simplificados, onde a seguinte fórmula era utilizada para apurar o custo das mercadorias vendidas:

$$CMV = EI + C - EF$$

Onde, de acordo com a fórmula, temos a apuração do custo das mercadorias vendidas (CMV) como sendo a soma do estoque inicial do período (EI) com as compras efetuadas (C), deduzindo o valor do estoque final do período analisado (EF).

A Contabilidade de Custos surgiu da contabilidade financeira, também chamada de contabilidade geral, segundo Crepaldi (2002, p.14), “isto ocorreu pela necessidade de se ter um controle maior sobre os valores atribuídos aos estoques de produtos na indústria, como também pela necessidade de tomar decisões sobre a quantidade a ser produzida”. A contabilidade de custos passou por um processo evolutivo após a Revolução Industrial, tendo que se adaptar a uma nova realidade econômica, esta com máquinas que possibilitavam uma produção em grande escala.

Com o fato das indústrias começarem a produzir em grande escala, houve uma necessidade de informações mais detalhadas sobre os custos no processo de fabricação, ocorrendo assim um desmembramento da fórmula usada pela contabilidade financeira citada acima. A fórmula passou a ter os seguintes itens: Material direto (MD), Mão-de-obra direta (MOD) e Custos indiretos de fabricação (CIF), todos eles serão detalhados posteriormente na terminologia da contabilidade de custos.

Martins (1982, p.18) menciona que “com o advento da nova forma de se utilizar a contabilidade de custos, ocorreu a sua maior utilização em outros campos que não o industrial”. O fato dos princípios básicos da contabilidade de custos serem inicialmente

utilizados para as empresas industriais não significa que devemos olhar os custos como validos somente a esta área de atuação, os princípios são igualmente importantes para análise de empresas não-industriais.

IUDICIBUS, *apud* PADOVEZE (2000, p.27), faz a seguinte afirmação sobre a contabilidade gerencial:

a contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a varias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeiras de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Padoveze (2000, p.31) ainda menciona que a contabilidade gerencial está relacionada com o fornecimento de informações para a administração, a contabilidade gerencial pode ser contrastada com a contabilidade financeira, que fornece informações aos acionistas e outros membros externos envolvidos com a organização.

A contabilidade gerencial se diferencia em alguns aspectos da contabilidade financeira, conforme o Quadro 1:

Quadro 1 – Diferenças entre a Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários dos relatórios	Externos e Internos	Internos
Objetivo dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente
Forma dos relatórios	Balanço Patrimonial, DRE, DOAR, DMPL	Orçamentos, relatórios de desempenho, relatórios de custos, entre outros para facilitar a tomada de decisão
Frequência dos relatórios	Anual, trimestral ou mensal	Quando necessário para a administração
Custos ou valores utilizados	Primariamente históricos	Históricos e esperados

	(passados)	(previstos)
Bases de mensuração usadas para quantificar os dados	Moeda corrente	Varias bases (moeda corrente, moeda estrangeira, medidas físicas, índices etc.)
Restrições nas informações fornecidas	Princípios contábeis aceitos	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração
Arcabouço teórico e técnico	Ciência Contábil	Outras disciplinas, como economia, estatística, pesquisa operacional etc.
Características da informação fornecida	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos precisão
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica	Orientação para o futuro para facilitar o planejamento, controle e avaliação do desempenho antes do fato

Fonte: PADOVEZE (2000, p.31-32)

2.3 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos tem uma importância muito grande para as empresas, pois é uma importante ferramenta de auxílio para a Contabilidade Gerencial. Ao gerar um relatório de custos sobre determinado setor da empresa, a Contabilidade de Custos passa a ser fundamental para as tomadas de decisões do gestor.

A Contabilidade de Custos deve ser cada vez mais valorizada devido a globalização, ao crescimento dos mercados e também da concorrência, o que faz com que algumas empresas que nunca se importaram com um sistema de custos passem a olhar a Contabilidade de Custos de outra maneira, julgando esta como essencial a sua sobrevivência no mercado competitivo dos dias atuais.

Os consumidores querem produtos mais qualificados, sem que isto acarrete em um aumento no seu preço final, e cabe aos gestores das empresas acharem algumas soluções para um problema que inicialmente parecia insolucionável, mas com o crescente avanço da Contabilidade de Custos isso se tornou possível, permitindo aos administradores tomarem decisões gerencialmente corretas.

Perez, Oliveira e Costa (2001, p.32) mencionam que “com o atual dinamismo da economia, os administradores precisam dispor sempre de informações rápidas e fidedignas, que os auxiliem na tomada de decisão a fim de alcançar os resultados esperados” (...) então, muitas são as possibilidades da Contabilidade de Custos auxiliar o administrador em decisões gerenciais, pode-se citar a fixação do preço de venda, o cálculo de lucratividade dos produtos, a seleção de *mix* dos produtos etc.

Crepaldi (2002, p.16) afirma, em termos mais discretos, que com a crescente complexidade do mundo empresarial, a Contabilidade de Custos está tornando-se cada vez mais importante na área gerencial da entidade, passando a ser utilizada no planejamento, controle de custos, em tomada de decisões e no atendimento as exigências fiscais e legais.

A implantação de um sistema de custos não significa que os problemas da empresa serão resolvidos de forma imediata, a mudança ocorrerá gradativamente com o desenvolvimento e aprimoramento do sistema.

O funcionamento de um sistema de custos depende exclusivamente de pessoas, sendo que estas devem possuir o conhecimento necessário para manter o seu correto funcionamento, pois são estas pessoas que servirão como ponte entre os dados e o sistema, são elas quem irão inserir os dados a serem analisados pelo sistema. Uma pessoa sem capacitação terá maior possibilidade de erro ao passar as informações ao sistema, fazendo com que o sistema forneça relatórios com informações distorcidas da realidade da empresa, que podem confundir, ao invés de auxiliar, o administrador da empresa em sua tomada de decisão.

É muito importante que o responsável pelo sistema de custos de uma empresa tenha um profundo conhecimento sobre Contabilidade de Custos, para que possa classificar corretamente os custos e não possibilite nenhuma situação enganosa sobre os custos de seus produtos. Veremos mais adiante o perfil do Contador de Custos.

2.3.1 O Contador de Custos

Um sistema de custos envolve diversas pessoas, como vimos anteriormente, mas sempre haverá um responsável pelo bom andamento do sistema de custos. O responsável direto pelo gerenciamento dos custos deve ser um contador, devidamente habilitado e com a competência necessária para classificar os custos que servirão de dados ao sistema em questão.

O Contador de Custos é considerado um especialista da informação. Leone (2000, p.23) afirma que o contador de custos, antes mesmo de desenvolver sua atividade, deve conhecer todo o processo produtivo e as relações entre os diversos setores da empresa.

É muito importante que o contador utilize um padrão na classificação dos itens referentes a Contabilidade de Custos, para que não aconteçam divergências nos dados inseridos no sistema, caso contrário irão surgir informações distorcidas da realidade da empresa.

2.4 TERMINOLOGIAS UTILIZADAS NA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para que possamos utilizar a Contabilidade de Custos como ferramenta de auxílio nas tomadas de decisões, precisamos conhecer suas terminologias a fim de interpretá-las corretamente e utilizem-se padrões uniformes na classificação dos custos.

Crepaldi (2002, p.17) menciona que a Contabilidade de Custos, assim como a Contabilidade Mercantil, utiliza terminologia própria, cujos termos muitas vezes são usados com diferentes significados, assim torna-se necessário um entendimento sobre as terminologias de custos, permitindo uma uniformização de conceitos.

Ainda sobre a terminologia, Leone (2000, p.46) faz a seguinte afirmação:

A terminologia e seu significado devem ter ampla aceitação, principalmente entre os contadores. Embora não haja controvérsia quanto ao significado de alguns dos principais termos utilizados pela Contabilidade de Custos, ele são mal interpretados em algumas ocasiões. Os termos custos, despesas, gastos e perdas são empregados como se fossem sinônimos, sobretudo quanto aos três primeiros. (...) De qualquer modo, é bom que nos esforcemos para tratarmos nossa nomenclatura com mais apuro, ate porque os usuários passa a ter melhor compreensão de nossos relatórios.

2.4.1 Custos, despesas e gastos

Em qualquer sistema de custos é necessário que se faça uma distinção entre custos e despesas, como também é importante conhecer o conceito sobre gasto. Crepaldi (2002, p.17) afirma que custos são gastos relacionados a transformação de ativos (consumo de matéria prima ou salários).

Despesa, segundo Martins (1982, p.22), tem a seguinte definição: “bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. As despesas representam o sacrifício no processo de obtenção da receita. Temos como exemplo clássico de despesa a comissão de vendedores, que é um gasto que se torna imediatamente uma despesa quando realizada a venda.

Martins (1982, p.21) classifica gastos como “sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. Em termos genéricos gastos podem representar tanto um custo como uma despesa.

2.4.2 Classificação dos custos

Para um melhor entendimento de um sistema de custos, precisamos conhecer todas as informações sobre os custos inerentes no processo. Apesar de custo ser classificado, conforme Martins (1982, p.21), como um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, precisamos estudá-los também quanto a sua classificação.

Os custos podem ser classificados em diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os primeiros tendo relação direta com o produto e os últimos se relacionando com o volume e a frequência de suas atividades em determinado período de tempo.

De acordo com Leone (2000, p.49), os custos diretos são aqueles custos (ou despesas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio. São os custos diretamente identificados a seus portadores. Para que seja feita sua identificação, não há necessidade de rateio.

Perez, Oliveira e Costa (2001, p.23) afirmam que custos diretos podem ser quantificados e identificados no produto e valorizados com relativa facilidade. Dessa forma,

não necessitam de critérios de rateio. Os custos diretos mais facilmente identificados são os materiais diretos e a mão-de-obra.

Já os custos indiretos, segundo Crepaldi (2002, p.18), são os que, para serem incorporados ao produto, necessitam da utilização de algum critério de rateio, devido a sua difícil mensuração por produto. Temos como exemplo o aluguel, depreciação, salário de supervisores etc.

Perez, Oliveira e Costa (2001, p.25), citam que os custos indiretos, por não serem identificados nos produtos ou serviços, não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas. Necessitando da utilização de um critério de rateio para sua alocação, como mão-de-obra indireta e materiais indiretos.

Os custos são classificados também de acordo com sua periodicidade, sendo classificados em custos fixos e custos variáveis.

Os custos fixos são aqueles que permanecem constantes dentro de um determinado período de tempo, não tendo a necessidade de ter sempre valores semelhantes. Podem ser classificados também como aqueles que não se alteram de acordo com a produção, são os custos que sempre se repetirão independentemente da quantidade produzida. Temos como exemplo mais comuns a energia elétrica, salários de chefia, seguros etc.

De acordo com a visão de Maher (2001, p.75), custos fixos são aqueles que não se alteram quando o volume se altera, dentro de um intervalo relevante de atividade.

Os custos variáveis, de acordo com seus aspectos, são classificados da seguinte maneira:

custos variáveis são os custos e despesas cujo montante em unidades monetárias variam na proporção direta das variações do nível de atividades. É importante salientar que a variabilidade de um custo existe em relação a um denominador específico. Dessa forma, é importante ressaltar a diferença entre custo variável e custo direto. Um custo é variável se ele realmente acompanha a proporção de atividade com que ele é relacionado. Um custo direto é aquele que se pode se medir em relação a atividade ou ao produto. (PADOVEZE, 2000, p. 237)

Temos alguns exemplos que podem ser classificados às vezes como custos fixos, mas também podem ser custos variáveis. A energia elétrica da empresa é uma demonstração evidente disso, caso a empresa tenha medidores de energia e consiga verificar o consumo de cada máquina utilizada na elaboração do produto, poderá então classificá-lo como custo variável, pois varia de acordo com o número de unidades produzidas. Porém, a energia elétrica necessária para manter a fábrica em funcionamento, e que não pode ser alocada a cada produto, deve ser classificada como custo fixo.

2.4.3 Outros conceitos utilizados

Para um melhor entendimento sobre a contabilidade de custos é necessário o estudo de outros conceitos que são geralmente utilizados em paralelo com os vistos anteriormente. Martins (1982, p. 21, 23) os classifica da seguinte forma:

Investimento – Gasto ativado em função de sua vida útil ou benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).

Desembolso – Pagamento resultante de aquisição de bem ou serviço.

Perda – Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

Desperdícios – gastos incorridos nos processos produtivos ou de geração de receitas que possam ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade dos bens, serviços ou receitas geradas.

2.5 IMPORTÂNCIA DOS SISTEMAS DE CUSTEIO NAS EMPRESAS

Com a acirrada competitividade no mercado atual, as empresas cada vez mais precisam gerenciar seus recursos da melhor maneira possível, necessitando então de um bom sistema de custos. Somente sobreviverão ao mercado as empresas que gerenciarem muito bem seus custos, não podendo abrir espaço a possíveis desperdícios de recursos.

A implementação de um sistema de custos deve estar diretamente relacionada com a atividade desenvolvida pela empresa, como também relacionada as necessidades de informações exigidas pela administração.

Tomazine (2002) menciona que a implantação do sistema de custos deve ocorrer de forma gradativa, pois somente assim cada usuário terá consciência de sua importância no processo, seja na inserção de dados como também na análise dos custos incorridos. Para combater a sensação inicial de inutilidade que um funcionário possa ter a se ver obrigado a realizar uma tarefa pela qual desconhece, treinamentos devem ser realizados constantemente.

Beuren, Sousa e Raupp (2005) afirmam que as informações de custos devem ser cada vez mais detalhadas e aprimoradas, ou seja, as empresas estão se dedicando constantemente à melhoria de alguns aspectos críticos, tais como: melhor desempenho de produtos e processos,

maior atenção às exigências do mercado, melhor gestão estratégica e operacional de suas áreas de responsabilidade, entre outros.

Beuren, Sousa e Raupp (2005) complementam afirmando que a análise das informações de custos é relevante para o processo decisório nas organizações, tanto no momento da definição do preço de venda, como na gestão dos custos e em decisões que têm como resultado o incentivo aos produtos mais rentáveis. Num ambiente cada vez mais competitivo, as organizações são obrigadas a evoluir e apreender constantemente, além de se empenhar na busca de melhores informações para o gerenciamento de seus custos.

Os sistemas de custos têm como objetivo principal a coleta de dados de diferentes fontes, com a finalidade de tornar essas informações úteis no processo de gestão da empresa. Um sistema de custos bem estruturado pode determinar com precisão quais as informações que os gestores necessitam para que possam sempre tomar decisões corretas.

2.6 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio são aqueles pelos quais se apropriam os custos de uma empresa aos seus produtos ou serviços. Existem diversos métodos de custeio, que se classificam de acordo com as necessidades das empresas no momento de classificar seus custos. Abordaremos aqui alguns dos principais métodos utilizados, são eles: Custeio por absorção, custeio variável e custeio baseado em atividades (ABC).

2.6.1 Custeio por Absorção

Este método de custeio foi derivado de um sistema desenvolvida na Alemanha no início do século XX, sistema este chamado de RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*). O RKW apropria todos os gastos do período (custos e despesas) à produção por meio de técnicas de rateio.

Porém, com o desenvolvimento da economia norte-americana, as despesas administrativas passaram a representar importante parcela dos gastos empresariais e julgou-se

necessário segregá-las dos custos e apropriá-las diretamente ao resultado do exercício. (PEREZ, OLIVEIRA, COSTA, 2001, p.64)

O método de custeio por absorção é um dos métodos mais utilizados pelas empresas no Brasil, pois é o método adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal vigente no país. O método é válido para a apresentação de demonstrações financeiras e para a apuração do imposto de renda anual.

Martins (1982, p.37) conceitua o custeio por absorção como um “método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”.

Nesse método de custeio, de acordo com Crepaldi (2002, p.220), todos os custos de produção são apropriados diretamente aos produtos do período. Os custos de produção podem ser apropriados diretamente, como o caso do material direto, ou indiretamente, como o caso dos custos indiretos de fabricação. Os gastos que não pertencem ao processo produtivo, como as despesas, serão excluídos deste método.

A correta separação de custos e despesas é fundamental para o funcionamento do custeio por absorção, pois as despesas serão lançadas diretamente ao resultado do exercício, enquanto somente os custos dos produtos vendidos poderão ter a mesma classificação.

Crepaldi (2002, p.219) ressalta algumas vantagens na utilização do custeio por absorção, são elas:

- a) atende a legislação fiscal; b) permite a apuração do custo por centro de custo, visto que sua aplicação exige a organização contábil nesse sentido, permitindo o acompanhamento do desempenho de cada área se forem alocados de forma adequada aos departamentos; c) proporciona preços de venda mais reais, pois reúne todos os custos da empresa por meio dos custos unitários dos produtos; d) indica índices de liquidez mais reais; e) é derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade.

O método de custeio por absorção, como qualquer outro método, também possui algumas desvantagens, Crepaldi (2002, p.220) menciona as seguintes:

- a) devido a distribuição dos custos fixos por critérios, por vezes, subjetivos, nem sempre se reflete o resultado mais adequado na apuração do custo de cada produto, podendo penalizar alguns produtos em benefício de outros; b) nos processos de rateio é possível perder de vista determinados custos controláveis do período e as áreas funcionais as quais eles se aplicam; c) os lucros variam de acordo com o volume de produção do período e com a quantidade de produtos elaborados no período anterior, não dependendo somente do volume de vendas; e) alocação de custos fixos indiretos podem distorcer análises para fins gerenciais.

Após esta análise, observa-se que a vantagem a se destacar seria o atendimento ao fisco, a legislação e as normas de contabilidade. Sendo que a maior desvantagem passa a ser a utilização de rateios dos custos indiretos, devido a sua arbitrariedade.

O custeio por absorção às vezes não é a melhor ferramenta para tomada de decisões no âmbito gerencial, o que faz algumas empresas adotarem dois métodos de custeio paralelamente, um para atender a fins gerenciais e o custeio por absorção para atender o fisco.

2.6.2 Custeio Direto ou Variável

De acordo com Perez, Oliveira e Costa (2001, p.184), Esse sistema fundamenta-se na separação dos gastos em variáveis e fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção e vendas e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção e vendas oscilantes dentro de certos limites.

Leone (2000, p. 322) afirma que o critério do custeio direto ou variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis são apenas aqueles identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida dessa atividade.

Os defensores deste método argumentam que os custos fixos existem independentemente da fabricação ou não de determinado produto, e não se altera com o volume produzido, então seria o custo fixo um encargo para manter a empresa em funcionamento e não um custo alocado diretamente ao produto.

No método de custeio por absorção os custos fixos são todos alocados aos produtos através de rateios, o que não acontece no método de custeio variável. Os rateios são arbitrários e muitas vezes mais atrapalham do que ajudam o gestor na análise da situação, podemos transformar um produto não rentável em um produto rentável através de critérios de rateio.

Como o custeio direto ou variável não é aceito pelo fisco, o seu uso fica limitado para fins de controles internos da empresa, através da contabilidade gerencial.

2.6.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Segundo Leone (2000, p.252) não há um consenso quanto ao surgimento do custeio baseado em atividades, porém existem várias razões sobre o aparecimento de tal critério. Uma razão para o aparecimento deste critério baseia-se na evolução tecnológica, que acabou alterando a composição dos fatores de produção, tornando mais significativos os custos indiretos de fabricação e menos significativos os custos do fator mão-de-obra direta.

Com a globalização e o aumento da concorrência entre as empresas, a contabilidade de custos teve que rever seus conceitos, sistemas e seus critérios, a fim de produzir informações mais precisas que fossem capazes de auxiliar os administradores em suas decisões gerenciais. Com intuito de sanar estas necessidades surge então o custeio baseado em atividades.

O custeio baseado em atividades se caracteriza por ser um sistema com a finalidade de apropriar os custos às atividades executadas pela empresa, apropriando de forma adequada aos produtos as atividades segundo o uso que cada produto faz das atividades desenvolvidas em sua elaboração.

Partindo do pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelo produto fabricado, os produtos acabam surgindo como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los ou comercializá-los.

O principal objetivo do custeio baseado em atividades é uma atribuição mais rigorosa aos gastos indiretos referentes ao produto ou serviço produzidos pelas empresas, o foco está na diminuição das arbitrariedades causadas por critérios de rateio inadequados para determinadas situações.

Para obter sucesso com o ABC, é necessária uma correta identificação dos direcionadores de custos, para isso é preciso que o gestor conheça, em nível adequado, as atividades desenvolvidas pela empresa para que possa alocar as atividades aos produtos e criar critérios de rateio que estejam mais próximos da realidade.

São algumas as vantagens do ABC sobre os outros métodos de custeio, como o melhor tratamento aos custos indiretos, por exemplo. Cangi (1995, p.18) menciona as seguintes vantagens deste sistema:

- a) identifica as reais fontes geradoras de custos em função dos geradores de custos, podendo, desta forma, identificar exatamente quais e aonde os recursos vêm sendo consumidos; b) identifica o grau de valor agregado que cada atividade atribui ao negócio; c) identifica os custos efetivos dos produtos e processos em função da eliminação das distorções propiciadas pelos atuais sistemas de rateio atribuindo aos

objetos de custeio os custos efetivamente incorridos; d) permite a gestão do portfólio de produtos, analisando a rentabilidade individual de cada produto e sua contribuição para o negócio. É a base para determinação de remuneração, preços e tarifas; e) incentiva a integração entre as áreas envolvidas nos processos e atividades, maximizando os esforços para a resolução de problemas e aumento da qualidade; f) permite realizar *benchmarking* com outras empresas do mesmo setor, comparando os custos unitários dos geradores de custos, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas do mercado; g) permite estabelecimento do *cost targets* para cada atividade, possibilitando a gestão desses custos na fonte, eliminando arbitrariedades nos processos de redução dos custos.

Como todos os sistemas apresentados anteriormente, o custeio baseado em atividades possui várias vantagens, como principal pode-se citar a eficiência em identificar os direcionadores de custos relativos às atividades.

Porém, existem também algumas desvantagens neste método de custeio, seguem algumas delas segundo Pereira Filho e Amaral (1998, p.13):

a) por ser o ABC decorrente do método de custeio por absorção, ele carrega todas as limitações do mesmo; b) algumas informações não poderão ser tomadas com base nas informações desses critérios; c) geração de informações confiáveis somente a longo prazo; d) controle dificultado com empresas que possuem grande número de atividades; e) análise comparativa restrita; f) como ferramenta de terceirização, o ABC possui limitações, principalmente dentro de etapas da produção, pois fornecerá o custo do produto, e não seus componentes. Para a apuração de tal custo, é necessário analisar o componente como um produto isoladamente; g) o sistema ABC é dispendioso.

Baseado nos conceitos discutidos sobre o ABC podemos concluir que se trata de um método de custeio que tem por objetivo a identificação das atividades do processo produtivo das empresas através de direcionadores de custos. Sendo que este método não resolve por completo a problemática que envolve a alocação dos custos indiretos, mas apresenta uma forma diferenciada de alocação dos custos aos produtos.

2.7 APRESENTAÇÃO DO SETOR SUPERMERCADISTA

Os supermercados surgiram no Brasil a partir da década de 50 do século passado, mas foi a partir da década de 60 que estes se desenvolveram mais rapidamente, aumentando sua participação no faturamento do varejo e se estabelecendo como o principal equipamento de distribuição de alimentos do país.

De acordo com Sesso (2003, p.10), os primeiros supermercados foram instalados nos centros das grandes cidades e de forma a atender pessoas de alto poder aquisitivo. Apesar da vantagem que os supermercados possuíam em relação ao varejo tradicional, existiam algumas barreiras de entrada que inibiram a rápida expansão dessas lojas de auto-serviço, são elas:

- Barreira legal: Os supermercados foram reconhecidos em 1968, o que gerava incertezas para investimentos na atividade antes deste reconhecimento;
- Hábitos de compras: Os clientes preferiam o varejo tradicional, com atendimento personalizado no balcão;
- Custos: Os armazéns tradicionais apresentavam vantagens de custo por abrigar no mesmo imóvel a loja e a moradia do seu proprietário, não incorrendo em custos com alugueis;
- Linhas de crédito: Devido aos riscos e incertezas do setor na época, o mercado financeiro não oferecia linhas de crédito especiais para a atividade.

Em 13 de novembro de 1968, o governo estimulou a regulamentação da atividade com lei nº 7.208, diminuindo assim as incertezas quanto a novos investimentos no setor. (SESSO *apud* ABRAS, 1993)

Sesso (2003, p.18) também afirma que a partir dos anos 90 do século XX, os supermercados começaram a passar por um processo de modernização, devido a necessidade de reduzir seus custos operacionais e gerar o retorno esperado pelos investidores. Esta modernização atingiu a estrutura administrativa dos supermercados, mas a principal mudança ocorreu nos procedimentos adotados pelas empresas quanto a sua forma de funcionamento, preocupando-se cada vez mais com qualidade e satisfação dos clientes.

As principais características das lojas pertencentes ao setor supermercadista são o auto-atendimento e a possibilidade de compra de produtos em unidades, diferenciando-se principalmente pelo tamanho, número de itens ofertados e sua natureza.

No Brasil, a maior parte das lojas pertence aos formatos de supermercado convencional e hipermercado, sendo que a tendência é que as grandes redes de supermercados existentes se fortaleçam cada vez mais, criando uma espécie de concorrência desleal aos supermercados menores.(SESSO, 2003).

2.7.1 Tendências gerais

Com a acirrada competitividade do setor supermercadista, o empresário precisa estar sempre em busca de novos clientes, sendo que para isso precisa oferecer atrativos aos seus consumidores e ao mesmo tempo reduzir os gastos da empresa. Esta e mais algumas tendências gerais sobre este setor que está em constante crescimento serão discorridas nesse capítulo.

Segundo Fingerl (2006, p. 30) temos como tendências gerais desse setor específico a intensificação cada vez maior da disputa pelo consumidor, este que estará sempre aumentando seu nível de exigências. O supermercado precisará pôr a disposição uma quantidade crescente de artigos, pois cada consumidor possui perfil e hábitos diferenciados.

Fingerl (2006, p. 30) menciona ainda que medidas freqüentes para redução dos custos são comuns, pois este é um setor que trabalha com uma margem de lucro muito reduzida, fazendo com que os custos mereçam uma atenção especial. A inovação nos serviços prestados aos clientes é constante, como compras pela internet entregues diretamente a porta do comprador.

A concorrência é elevada entre empresas do mesmo porte, de portes diferentes e até mesmo entre os fornecedores desse mercado, como é o caso das disputas entre marcas de produtores e marcas de distribuidores, que lutam para colocar seus produtos a venda e banir ou ocultar os concorrentes dentro do supermercado.

Para Fingerl (2006, p.33) os supermercados poderão futuramente deixar de ser simples pontos de venda, os mesmos realizarão parcerias com grandes grifes ou franquias, resultando em um maior atrativo a ida as compras.

3 ESTUDO DE CASO

De acordo com os objetivos deste trabalho, este capítulo apresentará a empresa selecionada para o estudo de caso, assim como suas especificidades, para que proceda-se a demonstração de como é realizada a apropriação de custos e despesas desta empresa do setor supermercadista.

É importante ressaltar que a empresa em questão foi escolhida pelo acadêmico, pelo fato do mesmo conhecer o proprietário do estabelecimento e sendo assim, tendo acesso as informações necessárias a elaboração da pesquisa.

Devido às particularidades das empresas do setor, o estudo realizado não é aplicável a todas as empresas do setor supermercadista, mesmo que estas empresas sejam do mesmo porte da estudada. Sendo que a pesquisa é específica e unicamente aplicável para a empresa em questão.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A pesquisa em questão foi realizada com dados coletados no Supermercado Gêmeos, na sua matriz, que esta localizada em Biguaçu/SC, município da Grande Florianópolis. O Supermercado Gêmeos possui a sua matriz e mais três unidades no estado de Santa Catarina. O estabelecimento foi fundado no ano de 1982 e atende a uma grande parcela da comunidade de Biguaçu/SC.

3.1.1 Histórico do Supermercado Gêmeos

A primeira loja do Supermercado Gêmeos foi fundada em março de 1982, montada em Biguaçu e localizada na rua que de acesso ao município de Antonio Carlos, com um espaço físico de 100 m², e contava com apenas 3 funcionários.

Naquela oportunidade, seus proprietários já preocupados também com o aspecto social de seus colaboradores e clientes, iniciaram uma nova fase no município, oportunizando novos

empregos a população local e atendimento diferenciado aos seus clientes. Esta preocupação inicial teve como foco conceder aos seus funcionários um benefício complementar nos salários, além de um ótimo ambiente de trabalho. Aos clientes, uma nova gama de vantagens na variação de produtos, além das facilidades no pagamento e atendimento especializado.

Atualmente, o Supermercado Gêmeos possui uma área física de 2.600m², emprega diretamente mais de 50 colaboradores e contribui de forma muito positiva no crescimento do emprego indireto da população do município.

Na atual conjuntura, apesar de ter passado por alguns períodos de crise, conquistou lugar privilegiado na grande Florianópolis como uma empresa de sucesso, credibilidade e responsabilidade.

3.2 BENS E ESTRUTURA FÍSICA

A rede de supermercados possui quatro unidades no estado de Santa Catarina, porém para fins deste estudo de caso somente será demonstrado os bens e estrutura física de sua matriz, localizada no município de Biguaçu.

O Supermercado Gêmeos possui uma área total de 2.600 m² divididas em sete setores, definidas conforme o Quadro 2 abaixo, para fins de gerenciamento, cálculos de rateio e depreciação do imóvel.

Quadro 2 – Estrutura Física do Supermercado

Setor	Área (m ²)	Área (%)
Açougue	200	7,69
Administrativo-financeiro	300	11,54
Depósito	900	34,62
Frente de caixa	200	7,69
Loja	650	25,00
Padaria	150	5,77
Verdura	200	7,69
TOTAL	2.600	100,00

Fonte: Elaborado pelo Autor

É importante salientar que para critérios de rateio de depreciação utiliza-se os percentuais referentes a área ocupada por cada setor, como é demonstrado a frente no capítulo referente a depreciação do imóvel.

3.3 RECEITAS

Aborda-se neste capítulo alguns aspectos sobre as fontes de receita do estabelecimento em estudo, sendo que para qualquer empresa deste setor é interessante que não seja descartada nenhuma possível fonte de arrecadação. O supermercado possui como sua maior fonte de receita a venda de mercadorias.

A venda de mercadorias em si constitui a receita bruta, que passa a se tornar receita líquida após a dedução dos tributos incidentes na venda. Porém há outras formas de receitas para um estabelecimento varejista, como no caso de um supermercado, que pode obter uma pequena receita com a venda de subprodutos.

Martins (1982, p.113) afirma em termos categóricos que “subprodutos são aqueles itens que nascem de forma normal durante o processo de produção e possuem mercado de venda estável, tanto no que se refere a compradores como quanto ao preço, são itens que tem comercialização, mas que representam uma parcela muito baixa do faturamento total”.

Existem no estabelecimento dois subprodutos que geram uma pequena receita a reciclagem de papelão e a reciclagem de plástico. Além destes citados, outra fonte de receita presente é o aluguel de dois espaços para terceiros, estes localizados no interior do supermercado.

3.3.1 Pontos comerciais

Com a grande competitividade atual no setor supermercadista, o empresário deve estar constantemente a procura de alternativas para possíveis espaços ociosos dentro da empresa, a ociosidade somente proporciona gastos, assim prejudicando a saúde financeira da entidade.

Tendo consciência disso, os gestores do supermercado Gêmeos decidiram criar pontos comerciais dentro da loja. Trata-se de dois pontos comerciais terceirizados, onde funcionam

lojas de confecções, que operam suas atividades em troca de um pagamento mensal de aluguel ao supermercado, gerando assim uma receita com aluguel ao estabelecimento.

3.4 CLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS

A partir deste tópico do trabalho, é demonstrado como se comportam grande parte dos custos e despesas que envolvem o dia-a-dia do supermercado. Demonstra-se como é realizada a classificação dos custos e despesas para que se possa chegar ao cálculo do custo dos seus produtos.

Tendo em vista que este estudo se refere a uma empresa comercial, a caracterização dos custos fica mais restrita em função de não haver um processo produtivo na maioria dos produtos, apenas em poucos setores do supermercado pode-se avaliar com precisão o custo dos produtos. No restante dos setores, o preço de venda dos produtos é calculado aplicando-se um determinado *markup* sobre o preço de aquisição do produto, este considerado pela gerência como custo do produto.

Outros termos bastante discutidos pelos autores também estão abordados neste capítulo, como a classificação de alguns itens que geram dúvidas quanto a sua apropriação, como por exemplo, as embalagens, seriam elas custos ou despesas?

Demonstra-se a seguir as variáveis que deverão compor o custo de aquisição dos produtos, porém somente mais adiante será demonstrado como é calculado o custo dos produtos que sofrem alterações antes de serem revendidos pelo estabelecimento.

A correta classificação dos custos e despesas proporciona ao gestor da empresa um sistema de custos eficaz, que servirá como uma importante ferramenta nas tomadas de decisões.

É importante ressaltar que o estudo realizado serve como base somente ao supermercado estudado, não podendo ser generalizado a todas as empresas do setor. Todas as empresas possuem particularidades, como também estruturas distintas, sendo inapropriado utilizar este estudo em outras empresas sem que antes seja feita uma análise criteriosa da mesma.

3.4.1 Formas de recebimento

Para o sucesso de um estabelecimento comercial é necessário que a utilização de diversas formas de recebimento sejam adotadas, sempre visando atender o conforto e principalmente as necessidades financeiras dos clientes.

Para tal, o supermercado em estudo utiliza algumas formas diferenciadas de recebimentos, como ticket, cartões de crédito e cartão próprio do supermercado.

3.4.1.1 Ticket, cartões de crédito e cartão gêmeos

No competitivo setor supermercadista, onde empresas de médio porte disputam paralelamente a demanda por clientes com grandes redes de supermercado, as empresas menores não podem se permitir rejeitar certas formas de pagamento, mesmo que o risco ao aceitar tais formas seja grande.

Costumeiramente as empresas deste setor trabalham com cartões de crédito e ticket, prática essa adotada com o intuito de atrair novos clientes e fidelizar os antigos, porém tal atitude acaba implicando em uma despesa relativa à taxa de serviço sobre a utilização do recebimento através de cartões de crédito e ticket.

De acordo com os dados obtidos junto ao proprietário do estabelecimento, tem-se a aplicação das seguintes taxas de serviço:

- Cartão Gêmeos – 1,8%;
- Cartões de Crédito – 2,5 a 3%
- Ticket – 3 a 4%

Cabe ressaltar que essas taxas são aplicadas mensalmente sobre o valor das vendas em que for utilizada tal ferramenta. Como não é possível direcionar esse gasto diretamente aos produtos, ele não é classificado como custo, então a taxa de serviço é classificada como despesa administrativa. Para um controle gerencial mais eficiente sobre estas despesas, podemos utilizar o Quadro 3.

Quadro 3 - Controle diário de despesas com cartão de crédito e ticket

DATA	MÉTODO	TAXA (%)	VENDA (R\$)	DESPESA (R\$)
15/03/2007	Cartão Gêmeos	1,8	100,00	1,80
15/03/2007	Cartão Visa	3,0	100,00	3,00
15/03/2007	Ticket	4,0	100,00	4,00
xxxxxxxxxxx	xxxxxxxxxxx	xxxxxxxxxxx	300,00	8,80

Fonte: Elaborado pelo autor

3.4.1.2 Devedores duvidosos

Um fator que preocupa muitos empresários e que é fundamental para a sobrevivência de qualquer empresa no mercado é o nível de inadimplência. No setor supermercadista é muito comum a devolução de cheques sem saldo.

É necessário então que o contador responsável pela empresa considere esse tipo de despesa e levante um histórico de cheques devolvidos permitindo assim saber qual o percentual do faturamento mensal deve ser destinado a conta devedores duvidosos.

Atualmente o supermercado não faz qualquer apropriação referente a créditos incobráveis, por considerar que não é vantajoso entrar em um processo judicial por cheques de valores baixos, pois os gastos com um processo seriam mais caros do que o próprio valor do cheque. Estes valores, segundo o proprietário, estão inclusos em um percentual de 0,7% do faturamento total, sendo esta uma porcentagem referente a perdas de diversos tipos, que são alocadas a empresa como um todo.

3.5 EVIDENCIAÇÃO DOS SETORES

Atendendo aos objetivos desse estudo, são evidenciados neste capítulo as despesas e os custos de cada setor do supermercado, onde menciona-se suas particularidades e como são classificados para que o estabelecimento obtenha êxito em seus processos.

É abordada também nesta seção algumas formas de controle de cada seção, com a finalidade de manter o bom funcionamento do supermercado.

3.5.1 Frente de caixa

O setor de frente de caixa é essencial a todas as empresas do setor supermercadista, pois é através dele que são efetivadas as vendas. O Supermercado Gêmeos possui um gerente para este setor, que é responsável por todos os funcionários que operam os sete *check-outs* pertencentes ao estabelecimento.

Esta seção dispõe de 22 funcionários para suprir suas necessidades de funcionamento, entre eles estão operadores de caixa, gerente da loja, motoristas, entre outros. Cabe informar que alguns destes funcionários desempenham suas atividades em benefício da rede de supermercados, não trabalhando exclusivamente na matriz.

Como alguns outros setores da empresa, este apresenta alguns problemas quanto a alocação dos custos, tais problemas serão abordados a seguir, como também as informações sobre o funcionamento desta seção e suas particularidades.

3.5.1.1 Dificuldades de alocação dos custos

O principal gasto do setor de frente de caixa se refere ao salário do responsável pelo setor e da remuneração dos operadores de caixa. As variações de caixa também são um importante componente na soma dos gastos desta seção.

Como não adota um critério de rateio adequado para os diversos salários do quadro pessoal deste setor, pois não há como mensurar o quanto do salário de cada funcionário pertence a determinado produto, classifica-se a despesa com salários como pertencente ao setor de frente de caixa, já o salário do gerente da loja é classificado como despesa da empresa como um todo.

As variações de caixa são abordadas a seguir, juntamente com seu conceito, particularidades e todos os aspectos que envolvem a sua apropriação como despesa.

3.5.1.2 Variações de caixa

Uma prática comum dos supermercados é o pagamento de quebra de caixa aos funcionários que operam os caixas (*check-outs*). Quebra de caixa se caracteriza como um adicional aplicado ao salário mensal do funcionário com a finalidade de cobrir eventuais variações de caixa.

As variações de caixa são apuradas pela diferença entre o saldo que o sistema acusa que deveria existir em caixa, e o saldo que existe fisicamente no mesmo momento. A apuração das variações é diária e havendo discordância de valores, os funcionários devem ressarcir a empresa no valor da diferença apurada.

O Supermercado Gêmeos adota uma política rígida quanto as variações de caixa. O funcionário terá de pagar a diferença mesmo que o montante físico seja maior que o apurado no sistema, pois nesse caso o principal prejudicado não foi o supermercado, e sim o cliente.

Cabe ressaltar que o estabelecimento impõe limites quanto às diferenças no valor do caixa, sendo que valores considerados irrelevantes pela empresa não são descontados dos funcionários, apenas é feita uma advertência.

Essas despesas são alocadas a empresa como um todo, pela dificuldade de encontrar um método de rateio que distribuísse este valor aos diferentes setores do supermercado de uma maneira eficaz.

3.5.2 Setor administrativo-financeiro

Para manter o bom funcionamento de qualquer entidade é necessária a presença de um setor administrativo-financeiro, com pessoas capacitadas que possam gerir de forma profissional a empresa e que possibilitem com sucesso a sua continuidade no mercado.

No que tange o presente estudo da contabilidade de custos no setor supermercadista, este é mais um setor em que a dificuldade de alocação de custos é visível. Os salários e encargos são alocados diretamente ao setor administrativo-financeiro, pela incapacidade de mensuração de esforço a cada produto.

3.5.2.1 Tributos diversos

Todo estabelecimento comercial está sujeito ao pagamento de taxas para manter seu funcionamento, as mais comuns são as taxas referente ao alvará de funcionamento de alguns setores e o imposto predial territorial urbano (IPTU), este responsável por grande parcela do montante total destas despesas.

Algumas taxas são alocadas diretamente ao setor, como é o caso da taxa de alvará de funcionamento no setor de padaria. A taxa é classificada como despesa deste setor pelo fato desse desembolso ocorrer única e exclusivamente para manter a padaria em funcionamento.

Com relação ao IPTU, recomenda-se que a empresa utilize um critério de rateio com base na área total da empresa, mas este é um critério arbitrário. Porém, a empresa não utiliza critérios de rateio e trata o IPTU como despesa da empresa como um todo.

3.5.3 Setor de Verduras

O setor de verduras é responsável por uma fatia do percentual da receita do supermercado. Este é um setor que exige demasiada atenção por parte dos funcionários, devido a alta rotatividade dos produtos.

Neste setor os produtos são comprados diariamente e a qualidade do produto está diretamente relacionada a imagem da empresa, então os controles diários sobre os produtos são tratados com maior rigidez.

A formação do preço de venda dos produtos é formada de acordo com o custo do produto, onde é aplicado um percentual sobre o custo de aquisição, chegando a margem de lucro desejada. São aplicados diversos *mark ups* sobre o custo dos produtos, mas a média da margem de lucro aplicada está em torno de vinte por cento.

Está grande variação de *mark ups* aplicados aos produtos ocorre muitas vezes devido a sazonalidade da maioria dos produtos do setor, alguns produtos são produzidos em maior escala durante certos meses do ano e isso reduz o seu preço de aquisição, fazendo com que o supermercadista possa vendê-lo com uma margem de lucro menor, pois venderá em maior quantidade.

O custo do produto vendido é igual ao custo de aquisição, devido ao fato de não haver processo produtivo em que ocorram alterações nos produtos, o produto é comprado e posteriormente colocado a venda nas mesmas condições, porém com o adicional da margem de lucro.

O estabelecimento dispõe de quatro funcionários para manter o bom funcionamento desse setor, sendo que um deles é considerado o responsável pelo setor. Os salários são diretamente alocados como despesa referente ao setor de verdura, por eles estarem trabalhando somente naquele setor.

3.5.3.1 Rotatividade e perdas

Como o setor de verduras dispõe de muitos produtos perecíveis em que sua validade é diária, a alta rotatividade desses produtos é fundamental para que as perdas ocorram em menor quantidade.

A fim de que se reduzam tais perdas, o responsável pelo setor elabora uma estimativa básica de demanda diária para que não ocorra um excesso de produtos. Entretanto é necessário que também não falte produtos, pois isto acarretaria em deixar de obter uma receita.

Mesmo com uma estimativa aproximada do consumo diário por parte dos clientes, as perdas são inevitáveis. A empresa estima que as perdas referentes ao setor de verdura representam entre três e quatro por cento do número de produtos disponibilizados para venda.

3.5.4 Setor de Loja

O maior responsável pela receita obtida mensalmente pelo Supermercado Gêmeos é o setor de loja. Fazem parte deste setor diversos produtos, como bebidas, material de limpeza, produtos de gênero alimentício, entre outros.

Totalizando uma área de seiscentos e cinquenta metros quadrados e com seis funcionários diretamente envolvidos, o setor de loja não possui muitas particularidades

quando comparado aos outros setores, porém há no tópico seguinte uma evidenciação do seu funcionamento dentro da empresa.

É importante salientar que, como nos outros setores estudados, os salários dos seis funcionários estão diretamente classificados como despesa com salários do setor de loja, pelo envolvimento exclusivo dos mesmos a esta seção.

3.5.4.1 Custos e margem de lucro

O custo dos produtos na seção de loja segue o mesmo critério dos outros setores, com exceção ao setor de padaria que veremos mais adiante. O custo de aquisição acaba sendo o custo final do produto na sua venda.

O preço de venda é calculado através da aplicação de um *mark up* sobre o custo de aquisição do produto, como vemos na fórmula abaixo:

$$PV = \text{Custo de aquisição} + \textit{mark up}$$

onde PV = preço de venda

Este método é utilizado pelo supermercado porque se trata de produtos industrializados, que já chegam ao estabelecimento prontos para a venda.

Devido a variedade dos produtos disponibilizados a venda pelo supermercado, encontra-se grandes oscilações nas margens de lucro dos produtos, ficando inadequado apontar uma média para o setor, pois os produtos possuem características distintas entre si.

3.5.4.2 Controle de estoques

O setor de loja do estabelecimento não conta com um controle de estoques efetivo, existe apenas uma contagem física semanal realizada antes da compra de novos produtos, o gerente do setor realiza uma análise de quantos produtos são necessários para o próximo período e faz o pedido de compra junto ao fornecedor do número necessário para chegar ao estoque considerado ideal até a próxima compra.

Fichas de controle de estoque não são utilizadas, no que se refere a entradas e saídas, pois segundo o gerente elas burocratizam o processo e não seriam viáveis devido a grande rotatividade de produtos, porém há uma conscientização da importância destas fichas de controle em prol do estabelecimento.

É comum ocorrer no supermercado uma checagem mensal de todos os produtos do setor de loja, com a finalidade de consultar o prazo de validade das mercadorias para que sejam evitadas as perdas, tendo em vista que alguns fornecedores proporcionam a troca de produtos cuja validade está por expirar.

3.5.5 Setor de Açougue

Neste capítulo demonstra-se a forma de funcionamento do setor de açougue do Supermercado Gêmeos, no que se refere ao controle de custos, controle de estoques e como é elaborado o preço de venda dos diversos produtos deste setor.

O setor de açougue conta com oito funcionários para se manter em funcionamento, sendo um deles o supervisor do setor. O salário destes funcionários é classificado como despesa do setor de açougue, pois os mesmos desempenham seu trabalho apenas neste setor específico.

3.5.5.1 Custo-benefício

Atualmente o setor de açougue não possui controles rigorosos com relação aos custos, segundo o gerente do estabelecimento, implantar um sistema de custos complexo seria desvantajoso para a empresa, pois acarretaria em uma grande estrutura para calcular pequenos custos.

A maior parte dos produtos desta seção é adquirida pronta para a venda, como os congelados e as carnes embaladas, assim não precisariam dispor de uma estrutura física para que sejam feitas alterações nos produtos.

Há neste setor uma pequena quantidade de produtos que precisam passar por alterações antes de serem colocados a venda, e para eles é feita apenas uma estimativa mensal de perdas, que verifica-se no tópico a seguir.

O preço de venda dos produtos deste setor são calculados aplicando-se um *mark up* sobre o preço de aquisição do produto em si. As margens de lucro são variadas, e o percentual aplicado neste setor gira em torno de vinte por cento sobre o preço de aquisição.

O controle de compras é feito com base em estimativas, o responsável pelo setor faz uma contagem física da quantidade em estoque e, baseado nisso, solicita a compra das demais mercadorias para chegar a quantidade considerada ideal.

3.5.5.2 Perdas

Como em outros setores do estabelecimento, as perdas são freqüentes no setor de açougue, porém não se trata do setor com as perdas mais significativas do estabelecimento. As perdas vêm em decorrência da deterioração dos produtos, que por se tratar de produtos perecíveis, possuem um prazo de validade curto.

O supermercado trabalha com um percentual de perdas de cinco por cento, sendo este caracterizado por mercadorias que perdem sua validade, como também com sobras de produtos que não podem ser vendidas.

É importante ressaltar que estas sobras de produtos no setor de açougue não se caracterizam como subprodutos, portanto não estão relacionadas entre os subprodutos mencionados anteriormente, que geram uma receita ao supermercado.

3.5.6 Setor de Padaria

Neste capítulo aborda-se a forma de funcionamento do setor de padaria, como são evidenciados seus custos e despesas, como também suas formas de controle e formação do preço de venda.

Esta seção do estabelecimento possui doze funcionários diretamente envolvidos no processo produtivo, sendo um deles o gerente responsável pelos demais. Os salários são

classificados diretamente como despesa com salários do setor de padaria, devido ao envolvimento exclusivo do funcionário a esta seção.

3.5.6.1 Controle de custos

Diferentemente das outras seções analisadas anteriormente, esta seção possui um controle de custos mais acurado, devido ao fato de trabalhar com um volume de produtos muito elevado e que também geram um considerável percentual de perdas.

Para que possamos fazer uma análise do controle de custos efetuado pelo supermercado, demonstra-se abaixo uma planilha utilizada pelo estabelecimento para controle dos custos utilizados na produção do pão-de-trigo. Este produto foi escolhido porque é o produto mais consumido pelos clientes e que possui maior produção diária.

Pão trigo kg			
Produto	Preço unit.	Qtde (Kg)	Preço Total
Trigo	R\$ 0,96	5,000	R\$ 4,8000
Fermento pão	R\$ 4,40	0,070	R\$ 0,3080
Reforçador	R\$ 3,10	0,100	R\$ 0,3100
Sal	R\$ 0,44	0,100	R\$ 0,0440
Água		2,800	R\$ -

Peso Total (Kg)	5,270	Preço	R\$ 5,46
Preço custo MP por kg (Preço total/Peso total)			R\$ 1,04
Preço de custo por kg (Preço MP/43,5%)			R\$ 2,39
Preço para venda por kg (Preço de custo/70%)			R\$ 3,41
Preço por unidade (Preço para venda por kg/20)			R\$ 0,17

Fonte: Supermercado Gêmeos e adaptada pelo autor.

Constata-se através da planilha que a partir do preço e da quantidade utilizada na produção, encontra-se o preço de custo da matéria-prima por quilo. O preço de custo do produto somente é estipulado quando feita uma divisão entre o preço de custo da matéria-prima e um percentual de 43,5%, este estipulado pelo gerente como um percentual responsável por custos diretos e indiretos não relacionados no processo, como a parcela do salário do empregado da produção, energia elétrica, embalagens, entre outros.

Após encontrar o preço de custo por quilo, o próximo passo é estipular o preço de venda. O responsável pela seção utiliza o preço de custo do produto por quilo dividido por

70% para chegar ao preço final de venda por quilo. Após dividir o valor por vinte unidades, chega-se ao preço de venda por unidade.

Cabe ainda ressaltar que esta seção possui mais de cinquenta produtos em que são efetuados controles desta natureza, mas para fins didáticos utilizaremos apenas a planilha de custos demonstrada acima, devido a semelhança estrutural entre elas.

Mesmo com a alta rotatividade dos produtos, as perdas são comuns a esta seção. O estabelecimento estima que em média ocorrem perdas de oito a dez por cento dos produtos colocados a venda. A principal causa dessas perdas é o término da validade destes produtos, que na maioria dos casos é diária. As perdas são classificadas como pertencentes ao setor de padaria.

3.5.7 Depósito

Um dos setores mais importantes dentro do supermercado é o depósito, sendo este o local onde fica armazenado todo o estoque de mercadorias do estabelecimento. O setor de depósito possui novecentos metros quadrados, sendo que o supermercado também dispõe de um depósito em outra localidade.

Nos anos 80 e início dos anos 90 do século passado, as empresas que possuíam grandes estoques acabavam se sobressaindo sobre seus concorrentes, devido ao fato da inflação do período ser muito elevada e conseqüentemente a empresa teria uma valorização dos seus produtos estocados. Com a chegada do Plano Real em 1994 e a baixa da inflação, o armazenamento de mercadorias em grande quantidade passou a não ser tão benéfico para os empresários do setor.

Com a baixa inflação, o ideal para os empresários do setor supermercadista seria trabalhar com o sistema de estoque *just in time*, sistema este que se caracteriza pela alta rotatividade dos produtos. A empresa apenas manteria em estoque o necessário para as vendas realizadas naquele dia, assim dispensando a necessidade de um grande estoque de mercadorias. Porém é muito difícil para uma empresa varejista trabalhar com esse sistema em sua totalidade, pois a diversidade de produtos é muito grande e alguns deles necessitam ser estocados em quantidades elevadas.

Como o Supermercado Gêmeos dispõe de um grande depósito e conseqüentemente um volume elevado de mercadorias em seu estoque, abordaremos aspectos sobre as

particularidades desse setor, como é feito o controle de estoques, qual o método utilizado, além das variações de estoques relativas a deterioração das mercadorias.

3.5.7.1 Critério de avaliação de estoques

Neste tópico apresenta-se alguns aspectos que envolvem o controle de estoques no setor de depósito do supermercado Gêmeos, quais os métodos utilizados e como são avaliados os produtos pertencentes a este setor.

O estabelecimento possui três funcionários trabalhando no setor de depósito, sendo um deles o gerente responsável pelos métodos de controle de estoques. É importante mencionar que estes três funcionários são responsáveis por uma seção que envolve a rede como um todo, e não somente a matriz estudada, então seus salários são classificados como despesa com salários da rede de supermercados, e não somente da matriz.

O estoque de produtos do setor de depósito é gerenciado através de um simples método de controle, onde o gerente classifica os produtos por família e faz uma estimativa de quantos lotes de produtos devem ser estipulados como estoque mínimo para suprir as necessidades do supermercado.

Após conhecido o estoque mínimo, o gerente realiza uma contagem física e envia a solicitação de compras ao responsável pelas mesmas para que o setor continue com o número desejado de mercadorias em estoques.

O método utilizado para a avaliação de estoques é o custo médio, sendo que é realizado um levantamento semanal da quantidade de mercadorias estocadas para que se possa conhecer o valor de cada produto.

O método PEPS (primeiro a entrar é o primeiro a sair) também é utilizado pelo estabelecimento, mas não como critério de avaliação de estoques, e sim como critério de reposição de mercadorias, se trata de uma medida preventiva no combate as perdas por deterioração ou expiração do prazo de validade.

A rotatividade dos produtos é muito comum nesta seção, fazendo com que a empresa oriente excessivamente seus funcionários a estarem atentos quanto a reposição dos produtos da forma correta e também quanto a sua data de validade, para que sejam evitadas as perdas.

3.5.7.2 Deterioração de mercadorias

A deterioração de mercadorias é um dos problemas enfrentados pelos gestores supermercadistas. As empresas neste ramo costumam trabalhar com um grande número de mercadorias em estoque, o que acarreta por muitas vezes na expiração do prazo de validade de alguns produtos.

Os principais produtos a sofrer perdas por deterioração são os perecíveis, porém o supermercado Gêmeos não possui um número elevado de perdas de seus produtos em estoque, pois há uma rotatividade considerável que faz com que os prazos de validade não expirem.

Mesmo com a rigidez em seus controles de estoques, as perdas acabam acontecendo e seu valor é alocado diretamente ao setor a que se refere o produto deteriorado.

3.6 OUTRAS DESPESAS

Neste capítulo são evidenciadas outras despesas incorridas pelo supermercado, são em grande parte despesas que envolvem mais de um setor e que na maioria dos casos são alocadas a empresa como um todo.

3.6.1 Serviços terceirizados

Por conveniência e melhor custo-benefício, as empresas supermercadistas costumeiramente terceirizam alguns tipos de serviços. O supermercado Gêmeos adota esta alternativa nos seguintes serviços: Contabilidade, treinamentos, medicina do trabalho, nutricionista, segurança noturna, manutenções diversas (prédios, equipamentos, carros e sistemas), entre outros.

Estes serviços terceirizados acabam assumindo características de despesas, sendo desta forma classificadas. Porém alguns serviços podem ser classificados como pertencentes exclusivamente a um determinado setor, e assim a despesa é direcionada diretamente ao setor

de sua aplicação. As despesas com treinamentos do pessoal do setor de padaria são diretamente alocadas ao setor de padaria, como também a manutenção de um equipamento pertencente a este setor.

Por outro lado temos as despesas pertencentes a empresa de forma geral, que não são diretamente alocadas a determinada seção e nem ser rateadas entre os setores. Este é o caso mais comum visto no supermercado estudado, temos como exemplo mais evidente os serviços contábeis prestados a empresa, onde os honorários pagos são classificados como despesa da empresa como um todo, pela incapacidade de um critério de rateio justo.

3.6.2 Depreciação de imóveis e equipamentos

Os imóveis da rede são depreciados de acordo com seu valor de registro na contabilidade e seu prazo estimado de vida útil. No que se refere a matriz, é utilizado um critério de rateio baseado na área ocupada por cada setor, estas áreas foram mencionadas anteriormente na apresentação da estrutura física da empresa.

Cada setor do estabelecimento possui alguns equipamentos que são utilizados apenas no referido setor. Estes equipamentos são classificados como ativo permanente da empresa, devido a seu alto valor, e sofrem uma depreciação periódica.

Abaixo estão listados os equipamentos específicos de cada setor do supermercado:

- Frente de caixa: 7 *check-outs*
- Verdura: 1 câmara refrigerada; 2 balcões refrigerados; 6 bancas de madeira para exposição; 1 balança comum.
- Loja: 7 estantes com 8 módulos cada.
- Açougue: 1 serra fita; 1 moedor; 1 máquina de bife; 3 balanças comuns; 1 câmara de congelados; 1 balcão expositor refrigerado; 1 balcão auto-serviço; 1 ilha de congelados dupla com 8 metros; 1 balcão refrigerado 4 portas e 1 balcão refrigerado para laticínios.
- Padaria: 1 masseiro de pão; 1 cilindro; 1 modeladora; 1 divisora (cortadora); 2 fornos; 1 refrigerador; 1 balcão vitrine; 1 balança comum; 3 armários e 1 moinho.

A depreciação destes bens é alocada diretamente a cada seção, pois os mesmos são utilizados somente nas respectivas seções, com exceção dos *check-outs*. Estes são classificados como despesa com depreciação do estabelecimento como um todo.

O cálculo da depreciação dos equipamentos leva em consideração o valor do equipamento e seu prazo de vida útil, utilizando-se o método linear, ou seja, divide-se o valor do equipamento pelo restante de sua vida útil, chegando assim ao valor da depreciação. Como os equipamentos são utilizados diretamente em cada setor, não é necessária a utilização de critérios de rateio.

Os equipamentos adquiridos em comodato não constam na lista dos equipamentos depreciables por não pertencerem a empresa. No próximo tópico são abordados os bens em comodato utilizados pelo supermercado.

3.6.3 Bens em comodato

Uma prática que vem se tornando comum no setor supermercadista é a concessão de bens em comodato por parte dos fornecedores. A concessão em comodato caracteriza-se como sendo um empréstimo de forma gratuita de um bem, é importante que não seja confundido com locação ou doação.

Ao conceder os bens em comodato, os fornecedores dispõem de espaços privilegiados para expor seus produtos no estabelecimento, utilizando estes espaços como uma forma de propaganda, pois seus produtos estarão mais visíveis aos clientes.

O supermercado Gêmeos dispõe de dez bens em comodato em sua matriz, distribuídos da seguinte maneira: sete no setor de loja e três no setor de açougue. Estes bens em comodato devem retornar em boas condições de uso no final do contrato fixado com o fornecedor, este exige que somente seus produtos sejam disponibilizados junto ao bem fornecido. Os principais bens em comodato do estabelecimento são *freezers* e geladeiras, utilizados na refrigeração de bebidas e laticínios.

3.6.4 Materiais de uso e consumo

Os materiais de uso e consumo do supermercado são aqueles que são utilizados para manter o estabelecimento em boas condições de funcionamento, no que tange toda a empresa. Estes materiais têm por característica não possuir valor muito elevado.

Estes gastos são apropriados a empresa como um todo no momento de sua compra, pois é muito difícil mensurar quanto de cada material é alocado aos produtos ou setores. Sendo assim, este tipo de gasto é classificado como despesa com material de uso e consumo.

Temos como exemplos mais comuns de material de uso e consumo os materiais de limpeza e higiene, etiquetas de preços, cartuchos de impressoras, material de escritório, bobinas, entre outros.

3.6.5 Gastos com propaganda

As despesas de *marketing* são freqüentes neste tipo de mercado, os métodos mais utilizados são as propagandas através de *outdoors*, cartazes, placas, *folder* e via meios comunicativos, como rádio e televisão.

O *marketing* utilizado na forma de *outdoor*, cartazes, placas e *folder* são classificados como despesa proveniente a unidade em questão, tendo em vista que o supermercado possui quatro unidades. Este tipo de propaganda somente proporciona um retorno de valor relevante à unidade em que foi realizada a propaganda, considerando que esta estratégia é utilizada nas proximidades do estabelecimento.

As propagandas realizadas através de rádio e televisão são classificadas como despesa de toda a rede de supermercados, e não dessa ou daquela filial. Pelo fato do resultado obtido ser proporcional a todas as filiais, além do desembolso possuir um valor relevante, toda a rede deve absorver essa despesa.

3.7 RESUMO

A pesquisa em seu estudo de caso propõe inicialmente abordar alguns conceitos e aspectos sobre o setor supermercadista, como também discorrer sobre as particularidades e principalmente sobre como funciona este setor que movimenta grande parte da nossa economia e que vem crescendo cada vez mais ao decorrer dos anos.

Posteriormente o estudo se limita a apresentar a empresa estudada, passando por sua história, participação no mercado, estrutura física, entre outros aspectos de igual relevância. Sendo que o objeto principal do estudo são os custos e despesas, onde é demonstrado seu comportamento dentro do estabelecimento estudado, servindo como base para futuras pesquisas sobre propostas a serem adotadas para contribuir com melhorias nos controles internos e de custos do supermercado.

A pesquisa tem o propósito de analisar em até que ponto os ensinamentos adquiridos ao longo da graduação sobre contabilidade de custos estão sendo utilizados na empresa estudada.

4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

O estudo realizado consistiu na evidência dos custos e despesas pertencentes a uma determinada empresa do setor supermercadista, sendo que para isto foi necessário discorrer sobre o assunto na fundamentação teórica.

Posteriormente procurou-se caracterizar o setor supermercadista, com um breve histórico do mesmo no decorrer dos anos, mencionando fatos passados como também as tendências futuras deste setor.

Buscou-se conhecer a estrutura e os métodos de controle do estabelecimento, assim como as formas de classificação de seus custos e despesas. Não cabe ao presente estudo a aplicação de novos métodos e critérios para o estabelecimento, mas fazer uma análise e reflexão sobre os procedimentos adotados.

Concluiu-se que os métodos adotados pelo supermercado na apuração dos custos é um pouco subjetivo, sendo que poderia haver um controle de custos mais efetivo. Porém, os métodos adotados estão de acordo com os princípios da contabilidade de custos.

Recomenda-se que sejam feitos novos estudos sobre o setor supermercadista, no que tange a elaboração de propostas para melhoria dos sistemas de custos e de suas formas de controles internos.

Para elaborar uma proposta, é necessário que se conheça os procedimentos do estabelecimento estudado, e o presente trabalho servirá como alicerce para futuros estudos sobre propostas de apropriação de custos desta mesma empresa.

Recomenda-se também o estudo de outras empresas do mesmo ramo, pois para proceder a elaboração de determinada proposta, deve-se conhecer diferentes empresas do mesmo setor para entender as particularidades que cada uma apresenta e poder classificar da forma correta seus custos e despesas.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse M.; SOUSA, Marco; RAUPP, Fabiano. **Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio nas empresas brasileiras**. Florianópolis, 2005.

BRIMSON, James A.. **Contabilidade de atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CANGI, Cláudio S.M. **ABC – Activity Based Costing**. In: Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. **Custo como uma ferramenta gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. São Paulo: McGraw-Hill, 1983.

CORONETTI, Jucimar. **Um estudo sobre os métodos de custeio utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina**. 2002. Trabalho de conclusão de curso (Monografia) – curso de ciências contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FINGERL, Eduardo R. **Comércio varejista: supermercados**. São Paulo, 2006. Disponível em: < <http://www.bndes.gov.br/conhecimento/relato/supmerca.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade comercial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1982.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREIRA, Emilson José. **A formação dos custos de refeição de uma entidade pública: um estudo de caso**. 2002. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

PEREIRA FILHO, Antônio Dias e AMARAL, Hudson Fernandes. **A contabilidade de custos como instrumento de informação gerencial: um enfoque no sistema de custeio ABC**. São Paulo: Atlas, 1998.

PEREZ, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: um enfoque gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SESSO, Umberto A. **O setor supermercadista no Brasil nos anos 1990**. Tese de Doutorado – Economia Aplicada, Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Piracicaba, 2003.

TOMAZINE, Fernando Fabro. **Proposta de apropriação dos custos em uma empresa do setor comercial varejista: um estudo de caso em um supermercado**. 2002. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.